

## Urteil vom 24. Juni 2015, I R 13/13

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erfordert keinen konkreten oder potentiellen Wettbewerb - Sport-Dachverband tätigt keine sportlichen Veranstaltungen i.S. von § 67a AO - Wirksamkeit der Verfügung zur Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist bei Antragstellung durch nicht vertretungsberechtigten Bevollmächtigten**

BFH I. Senat

KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG § 5 Abs 1 Nr 5, AO § 14, AO § 52 Abs 2 Nr 2 S 1, AO § 65 Nr 1, AO § 67a, AO § 162 Abs 1 S 1, AO § 162 Abs 2 S 1, FGO § 62 Abs 4, FGO § 120 Abs 2, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG § 5 Abs 1 Nr 5, AO § 52 Abs 2 Nr 21, AO § 58 Nr 9, AO § 58 Nr 8

vorgehend FG Münster, 18. Dezember 2012, Az: 9 K 2399/07 K

### Leitsätze

1. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. von § 14 AO erfordert nicht das Bestehen eines konkreten oder potentiellen Wettbewerbs.
2. Unter sportlichen Veranstaltungen i.S. von § 67a AO sind organisatorische Maßnahmen eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben. Die Tätigkeit eines Sport-Dachverbands gehört dazu nicht.
3. Ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Revisionsbegründung ist unwirksam, wenn er nicht durch einen vertretungsberechtigten Bevollmächtigten gestellt worden ist. Die auf den derart gestellten Antrag vom Vorsitzenden verfügte Fristverlängerung ist jedoch trotzdem wirksam und deswegen dem weiteren Verfahrensforgang zugrunde zu legen.

### Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Dezember 2012 9 K 2399/07 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitpunkt ist, inwiefern Einnahmen eines gemeinnützigen Sport-Dachverbands aus dem Betrieb von Bundesligen als solche aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb körperschaftsteuerpflichtig sind. Streitjahre sind 2000 bis 2002.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein eingetragener Verein, war in den Streitjahren als Fachsportverband für den X-Sport die allein zuständige Instanz für alle Fragen zu dieser Sportart und der zuständige Vertreter des deutschen X-Sports im In- und Ausland. Ordentliche Mitglieder des Klägers waren die deutschen Landesorganisationen (LO), deren Mitglieder den X-Sport betreiben. Der Kläger war Mitglied des Internationalen X-Sport-Verbands, des Deutschen Sportbunds und des Nationalen Olympischen Komitees für Deutschland.
- 3 Gemäß seiner Satzung verfolgt der Kläger ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung (AO), insbesondere durch Pflege und Förderung des X-Sports. Er ist danach außerdem selbstlos tätig und verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke. Seine Mittel dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Zu den Aufgaben des Klägers heißt es in der Satzung:

- 4 "Der (Kläger) fördert und unterstützt seine Verbände und Vereine in allen fachlichen Fragen.
- 5 Seine Aufgaben sind:
1. Aus- und Fortbildung von Mitarbeitern und Übungsleitern, soweit dies nicht von den LO wahrgenommen wird.
  2. Förderung und Pflege der Jugendarbeit.
  3. Vertretung des deutschen (X-Sports) im In- und Ausland und Regelung aller damit im Zusammenhang stehenden Fragen ...
  4. Gewährleistung einer einheitlichen Regelauslegung für alle den (X-Sport) pflegenden Mitgliederverbände ...
  5. Ansetzung der Wettkämpfe der Bundesligen, Festlegung der Termine für die Endwettkämpfe um die 'Deutsche Mannschaftsmeisterschaft' im (X-Sport) der Männer und der Jugend. Termingestaltung für die Aufstiegskämpfe zur Bundesliga.
  6. Durchführung der Deutschen Einzelmeisterschaften sowie nationaler und internationaler Turniere und Veranstaltungen.
  7. Wahrnehmung der internationalen Turniere.
  8. Durchführung von Länderkämpfen im In- und Ausland.
  9. Schulung der Kader-Athleten.
  10. Koordinierung der Aufgaben zwischen (Kläger) und LO und deren Vereine und Mitglieder."
- 6 Der Kläger erhob in den Streitjahren von den LO, deren Vereinen und Einzelmitgliedern Beiträge. Außerdem erzielte er Einnahmen in Form von Erlösen aus abgabepflichtigen Veranstaltungen, Startgeldern der Bundesligen und Einzelmeisterschaften, Kontrollmarken, Lizenzmarken, Ordnungsgeldern und Gebühren, Stiftungen, Zuschüssen, sonstigen Einnahmen und Aufnahmebeiträgen. Die Grundlagen für diese Einnahmen sind in der Beitragsordnung des Klägers geregelt. Danach hatte in den Streitjahren jeder Verein für jede an den Wettkämpfen teilnehmende aktive Mannschaft für jedes Sportjahr einen Grundbeitrag zu entrichten. Die ab dem 1. Januar 2002 geltende Beitragsordnung sah außerdem einen Mindestbeitrag für bestimmte Vereine in Höhe von 100 € vor. Die vorgenannten Einnahmen sollten zu 50 % dem Kläger und zu 50 % den LO zustehen. Daneben wurden Sonderbeiträge erhoben für die Deutschen Mannschaftsmeisterschaften, für die Aufstiegskämpfe zur ersten Bundesliga (zu entrichten vom veranstaltenden Verein für jeden Heimkampf), für die Aufstiegskämpfe zur zweiten Bundesliga (zu entrichten vom veranstaltenden Verein für jeden Heimkampf), für Freundschaftskämpfe mit ausländischen Mannschaften, für die Ausrichtung von nationalen und internationalen Schüler- und Jugendturnieren, sowie Startgebühren für Mannschaftskämpfe bzw. Lizenzgebühren betreffend Vereine der ersten und zweiten Bundesliga, wobei die vorgenannten Sonderbeiträge zu 100 % dem Kläger zustehen sollten. Des Weiteren erzielte der Kläger Einnahmen aus Ordnungsgeldern für Bundesligen, aus Startgenehmigungsgebühren (u.a. für Bundesliga-Sportler und Kampfrichter), aus Protestgebühren und aus Beiträgen für die Übertragung der Deutschen Meisterschaften. Die Beitragsordnung regelte außerdem Startgelder je Teilnehmer bei den Deutschen Meisterschaften bzw. je Mannschaft bei den Deutschen Mannschaftsmeisterschaften, sowie einen --grundsätzlich dem letzten Verein zustehenden-- Kostenersatz bei Vereinswechsel. Bei einem Wechsel vom Ausland zu einem Verein in Deutschland musste von den neuen Vereinen für ausländische und deutsche sowie eingebürgerte Deutsche und statusdeutsche Sportler ein festgelegter Aufnahmebeitrag an den Kläger und an die LO gezahlt werden.
- 7 Die Richtlinien des Klägers zur Erteilung von Lizenzen an Vereine zur Teilnahme am Wettkampfbetrieb der Lizenzligen (Bundesligen) bestimmten u.a., dass die bezahlte Ausübung des X-Sports "(Arbeitsmarkt)" nur in den Lizenzligen als Verbandseinrichtungen des Klägers möglich ist. Die von den Vereinen der Lizenzligen an den Kläger zu entrichtenden Beiträge sind der Höhe nach so zu bemessen, dass der Gesamtaufwand des Klägers für die Abwicklung des Wettkampfbetriebs gedeckt ist.
- 8 In seinen Steuererklärungen für die Streitjahre bezifferte der Kläger die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit 324,32 DM (2000), 162,57 DM (2001) und 10,64 € (2002). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging demgegenüber davon aus, dass der Kläger Gewinne aus insgesamt drei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erzielt habe:
- 9

- Gewinne aus einem Ausrüstungs- und Promotionsvertrag (Trikotwerbung) mit dem Sportartikelhersteller Y in Höhe von geschätzt 75 % der Einnahmen (2000 und 2001: je 38.821 DM, 2002: 18.930 €). Im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung einigten sich die Beteiligten im ersten Rechtszug vor dem Finanzgericht (FG), dass die Gewinne aus der Trikotwerbung mit lediglich 15 % der Einnahmen anzusetzen seien, so dass insoweit noch 7.764 DM (2000 und 2001) bzw. 3.786 € (2002) verblieben.
  - Einnahmen aus der Überlassung von Fernsehrechten, die jedoch nach Ansicht des FA für die Streitjahre nicht zu erfassen sind, weil sie aufgrund einer verbindlichen Auskunft des ehemals für den Kläger örtlich zuständigen Finanzamts S (FA S) als aus einem steuerbefreiten Zweckbetrieb stammend behandelt werden müssen.
  - Einnahmen aus Wettkampfgenehmigungen, Startgeldern, Ordnungs- und Strafgeldern usw., soweit sie mit dem bezahlten Sport (Profisport) in Zusammenhang stünden. Die diesbezüglichen Gesamteinnahmen seien mehreren Tätigkeitsbereichen des Klägers zuzuordnen und deshalb im Wege der Schätzung aufzuteilen. Mangels gegenteiligen Nachweises müsse davon ausgegangen werden, dass an jedem einzelnen Wettkampf eines Bundesligaver eins in den Streitjahren mindestens ein bezahlter Sportler teilgenommen habe. Da der Kläger die Anzahl der Bundesligaver eins mit ca. 50 von 500 Vereinen beziffert habe, sei grundsätzlich ein Anteil von 10 % der Einnahmen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Bundesliga" zuzuordnen. Andere Aufteilungsmaßstäbe seien den Einnahmen aus Vereinswechseln (60 % steuerpflichtig) und den Beiträgen ausländischer Sportler (75 % steuerpflichtig) zugrunde zu legen. Insgesamt errechnete das FA auf dieser Basis steuerpflichtige Gewinne aus dem Betrieb "Bundesliga" in Höhe von 52.574 DM (2000), 68.725 DM (2001) und 46.514 € (2002).
- 10** Da auf dieser Grundlage der Kläger mit seinen Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die in den Streitjahren geltenden Besteuerungsgrenzen des § 64 Abs. 3 AO von 60.000 DM (2000 und 2001) bzw. 30.678 € (2002) überschritt, setzte das FA die Körperschaftsteuer auf zuletzt (Änderungsbescheid vom 21. Mai 2012) 17.256 DM (2000), 14.080 DM (2001) und 9.501 € (2002) fest.
- 11** Die deswegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG Münster hat die angefochtenen Bescheide mit Urteil vom 19. Dezember 2012 9 K 2399/07 K dahin geändert, dass die steuerpflichtigen Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Bundesligen/Mannschaftsmeisterschaften" --vor Abzug der Gewerbesteuer-- mit lediglich 37.874 DM (2000), 53.803 DM (2001) und 38.021 € (2002) anzusetzen sind. Im Übrigen hat es die Klage als unbegründet abgewiesen.
- 12** Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts und auf eine unzureichende Aufklärung des Sachverhalts gestützte Revision des Klägers.
- 13** Der Kläger beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2000 und 2001 als Gewinne aus steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb lediglich die Erlöse aus dem Ausrüstungsvertrag mit Y in Höhe von jeweils 7.764,31 DM (15 % von 51.762,05 DM) anzusetzen, die Körperschaftsteuer für 2002 auf 0 € festzusetzen sowie die Zuziehung des steuerlichen Beraters für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren für notwendig zu erklären.
- 14** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15** Der Kläger hatte im Rahmen des Revisionsverfahrens einen Antrag auf Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist nach § 120 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestellt, der von Steuerfachangestellten K gestellt und von diesem "i.A. K" unterschrieben worden war. Die beantragte Fristverlängerung wurde durch den Vorsitzenden des Senats eingeräumt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist zulässig. Sie ist jedoch unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht und ohne Verfahrensfehler entschieden, dass der Kläger neben dem Bereich Trikotwerbung einen

weiteren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Bundesligen/Mannschaftsmeisterschaften unterhalten hat.

- 17** 1. Die Revision ist zulässig, obschon der Antrag auf Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist nach § 120 Abs. 2 Satz 3 FGO nicht, wie nach § 62 Abs. 4 FGO aber erforderlich (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 20. Oktober 1982 I R 61/82, BFHE 136, 575, BStBl II 1983, 134), von einem hiernach qualifizierten Berufsangehörigen als vertretungsberechtigten Prozessbevollmächtigten gestellt und unterschrieben worden ist, sondern von Steuerfachangestellten K. Der Verlängerungsantrag war damit unbeachtlich, was die Unzulässigkeit der Revision insgesamt zur Folge hätte. Eine Heilung des Vertretungsmangels durch nachträgliche Genehmigung der Prozessführung durch einen zugelassenen Vertreter wäre nur innerhalb der Rechtsmittelfrist möglich, weil die Genehmigung nur für die Zukunft wirkt (s. dazu Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 62 Rz 74, m.w.N. zur Rechtsprechung); an einer solchen nachträglichen Genehmigung innerhalb des regulären Fristenlaufs fehlt es hier. Dennoch wirkt sich der Verfahrensfehler im Ergebnis nicht aus, weil dem Antrag auf Fristverlängerung von dem dafür zuständigen Vorsitzenden (vgl. § 120 Abs. 2 Satz 3 FGO) entsprochen worden ist. Diese Verfahrensverfügung ist trotz des Verstoßes gegen den Vertretungszwang nicht nichtig, sie behält deswegen für den Fortgang des weiteren Verfahrens Bestand. Der Senat folgt insoweit der einschlägigen Spruchpraxis des Bundesgerichtshofs --BGH-- (vgl. z.B. BGH-Beschlüsse vom 22. Oktober 1997 VIII ZB 32/97, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1998, 1155; vom 18. November 2003 VIII ZB 37/03, NJW 2004, 1460; dem folgend auch Bundesverwaltungsgericht, Beschluss vom 22. April 2002 6 C 15/01, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2003, 414).
- 18** 2. In der Sache ist die damit im Ergebnis zulässige Revision aber unbegründet.
- 19** a) Nach den von den Beteiligten nicht angegriffenen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen der Vorinstanz hat der Kläger in den Streitjahren nach seiner Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung unmittelbar einen gemeinnützigen Zweck verfolgt (Förderung des Sports, § 52 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO) und ist deshalb gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999/2002) von der Körperschaftsteuer befreit. Steuerpflichtig ist er gleichwohl gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG 1999/2002 mit seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, soweit es sich nicht um Zweckbetriebe i.S. der §§ 65 bis 68 AO handelt (§ 64 Abs. 1 AO).
- 20** b) Die streitbefangenen Aktivitäten des Klägers im Zusammenhang mit dem Bereich Bundesligen/Mannschaftsmeisterschaften sind als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen.
- 21** aa) Für den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in diesem Zusammenhang ist auf die Definition in § 14 AO zurückzugreifen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist danach eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (Satz 1). Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (Satz 2).
- 22** bb) Die organisatorischen Dienstleistungen bzw. die Erarbeitung, Zurverfügungstellung und Durchsetzung des Ordnungsrahmens für den reibungslosen Ablauf der von den Vereinen veranstalteten Bundesliga-Wettkämpfe sind nachhaltige selbständige Tätigkeiten des Klägers, die über eine Vermögensverwaltung hinausgehen und für die der Kläger die streitigen Entgelte und Gebühren (Einnahmen i.S. von § 14 AO) bezogen hat. Letztere unterscheiden sich von nach § 8 Abs. 5 KStG 1999/2002 steuerfreien Mitgliedsbeiträgen dadurch, dass sie nach den den Senat wiederum bindenden Feststellungen der Vorinstanz als Gegenleistungen für bestimmte Tätigkeiten des Klägers gezahlt worden sind (s. zur Unterscheidung von Mitgliedsbeiträgen und Entgelten z.B. Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 2/97, BFHE 184, 222, BStBl II 1998, 175).
- 23** cc) Der Beurteilung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb steht nicht entgegen, wenn sich der Kläger --wie nach dessen Vorbringen der Fall-- in den Streitjahren als (einziger) nationaler Dachverband für den X-Sport mit der Organisation nicht in einem konkreten oder auch bloß potentiellen Wettbewerb mit anderen, nicht steuerbegünstigten Unternehmen befunden hätte.
- 24** Zwar hat die Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften ihren wesentlichen Beweggrund im Wettbewerbsgedanken, der eine Gleichbehandlung der begünstigten Körperschaften mit konkurrierenden erwerbswirtschaftlichen Unternehmen fordert (vgl. z.B. Senatsurteile vom 21. August 1985 I R 3/82, BFHE 145, 40, BStBl II 1986, 92; vom 7. Mai 2014 I R 65/12, BFHE 245, 517; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., Rz 6.69, jeweils m.w.N.). Dennoch gehört die Möglichkeit von Wettbewerbsbeeinträchtigungen ausdrücklich nicht zu den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen des

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Sie gehört dazu auch nicht als ungeschriebene Voraussetzung, die jeweils zusätzlich zu den gesetzlichen Tatbestandmerkmalen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geprüft und bejaht werden müsste, um dessen Steuerpflicht zu bejahen. Das zeigt sich z.B. an der Regelung des § 65 Nr. 3 AO, der das Privileg der Steuerfreiheit des Zweckbetriebs einer gemeinnützigen oder mildtätigen Körperschaft an die Bedingung knüpft, dass der betreffende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Die Statuierung dieser Wettbewerbsklausel wäre nicht erklärlich, wenn als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nur solche Betriebe in Betracht kämen, bei denen ein konkretes oder potentielles Wettbewerbsverhältnis zu nicht begünstigten Unternehmen festgestellt werden kann.

- 25** c) Der beschriebene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist kein Zweckbetrieb nach § 67a AO. Nach Auffassung von FA und FG sind die vom Kläger entfalteteten Aktivitäten keine sportlichen Veranstaltungen i.S. von § 67a AO. Die Vorinstanz hat dies aus dem Umstand gefolgert, dass nicht der Kläger, sondern die Vereine die wesentlichen Leistungen bei den Veranstaltungen der Bundesligen und der Mannschaftsmeisterschaften erbrächten. Der Kläger schaffe lediglich den organisatorischen Rahmen und übernehme unterstützende verwaltungstechnische Funktionen. Dies genüge nicht, um ihn als den veranstaltenden Sportverein i.S. des § 67a AO anzusehen (u.U. weitergehend Unger in Beermann/Gosch, AO § 67a Rz 10).
- 26** Diese Beurteilung ist zutreffend. Unter sportlichen Veranstaltungen sind organisatorische Maßnahmen eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben; eine bestimmte Organisationsform oder -struktur schreibt das Gesetz nicht vor (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juli 1996 V R 7/95, BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154; vom 2. März 2011 XI R 21/09, BFHE 233, 269, jeweils zu dem gleichlautenden Begriff in § 4 Nr. 22 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 1999). Auch wenn die Leistungen des Klägers die ordnungsgemäße und einheitliche Durchführung der einzelnen Bundesliga-Wettkämpfe durch die Vereine erst ermöglichen mögen, sind sie doch nicht auf Organisation oder Durchführung konkreter sportlicher Veranstaltungen gerichtet. Nach den Feststellungen des FG werden vielmehr die konkreten Organisationsmaßnahmen von den Vereinen erbracht, denen allein auch die Einnahmen aus den Wettkämpfen zustehen und die allein die finanziellen Risiken der Veranstaltungen tragen. Auch entsendet nicht der Kläger, sondern entsenden die Vereine die Sportler zu den jeweiligen Veranstaltungen.
- 27** d) Das angefochtene Urteil hält der revisionsrechtlichen Prüfung auch insoweit stand, als das FG für die mit dem Bundesligabetrieb zusammenhängenden Einnahmen des Klägers die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO verneint hat.
- 28** aa) Ein Zweckbetrieb nach § 65 AO ist gegeben, wenn (u.a.) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO). An dieser Voraussetzung fehlt es, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Sportvereins oder -verbands der Förderung des bezahlten Sports dient. Das ergibt sich daraus, dass der bezahlte Sport nicht unter den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sportbegriff des § 52 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO (jetzt § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007, BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815) fällt, weil er in erster Linie den eigenwirtschaftlichen Zwecken der bezahlten Sportler dient (Bundesministerium der Finanzen, Anwendungserlass zur Abgabenordnung Nr. 7 zu § 52 AO; Jachmann in Beermann/Gosch, AO § 52 Rz 109). Wenn auch die neben der Förderung des unbezahlten Sports ausgeübte Förderung auch des bezahlten Sports durch einen Sportverein gemäß § 58 Nr. 9 AO (jetzt § 58 Nr. 8 AO i.d.F. des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21. März 2013, BGBl I 2013, 556, BStBl I 2013, 339) nicht zum Ausschluss der Steuerbegünstigung insgesamt führt, ist dieser Teilbereich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb steuerpflichtig. Dies übersieht die Revision bei ihrer Argumentation mit der aus der Satzung des Klägers abgeleiteten gemeinnützigen "Gesamtrichtung" seiner Aktivitäten. Ein auf die Förderung auch des bezahlten Sports gerichteter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines Sportvereins kann im Hinblick auf diesen Förderzweck lediglich im Rahmen der Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67a AO steuerfrei sein. Diese Voraussetzungen liegen hier indes aus den oben genannten Gründen nicht vor.
- 29** bb) Die dem Kläger mit den streitigen Einnahmen entgoltenen Leistungen dienen der Förderung des bezahlten Sports, soweit sie Veranstaltungen betreffen, an denen auch bezahlte Sportler --d.h. Sportler, die für die Teilnahme an den Wettkämpfen von ihrem Verein oder einem Dritten Vorteile erhalten, die über eine Aufwandsentschädigung hinausgehen-- teilgenommen haben. Die bezahlten Sportler profitieren in ihren Erwerbsabsichten von der Satzung des Ordnungsrahmens für die Bundesligawettbewerbe (z.B. Lizenzierung der Vereine und Kampfrichter, Ausstellung



von Startpässen) durch den Kläger, weil sie dadurch in die Lage versetzt werden, ihre sportlichen Leistungen in einem einheitlich geregelten, allgemein anerkannten Wettbewerb darzubieten.

- 30** Wie schon die Vorinstanz hält auch der erkennende Senat die von der Revision hervorgehobene, von der Finanzverwaltung z.T. vertretene (die Rechtsprechung nicht bindende) Auffassung für unzutreffend, nach der Leistungen eines Dachverbands, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines Mitgliedsvereins zugutekommen, als Zweckbetrieb nach § 65 AO zu beurteilen sein können (z.B. Abschn. 170 Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000, wonach die von einem Dachverband erteilte Genehmigung von Trikotwerbung ein Zweckbetrieb sein soll). Ein tragfähiges Argument für das Vorliegen eines Zweckbetriebs im Streitfall lässt sich daraus folglich nicht ableiten.
- 31** e) Das FA durfte im Wege der Schätzung davon ausgehen, dass bei allen Wettkämpfen der Bundesligavereine in den Streitjahren bezahlte Sportler zum Einsatz gekommen sind. Soweit die Finanzbehörden die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln können, haben sie sie gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO zu schätzen. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO). Ein solcher Fall ist hier gegeben. Denn der Kläger hat keine konkreten Angaben dazu gemacht, wie viele bezahlte Sportler für die Vereine in den Streitjahren in wie vielen Bundesligaveranstaltungen angetreten sind. Die nicht näher konkretisierten Angaben des Klägers zum Jahr 2007 sind insoweit untauglich. Die objektive Feststellungslast für die Tatsachen, aus denen sich die Gemeinnützigkeit ergibt, trägt grundsätzlich die Körperschaft (Senatsbeschluss vom 28. Oktober 2004 I B 95/04, BFH/NV 2005, 160; Senatsurteil vom 11. April 2012 I R 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146). Entsprechendes gilt für die Darlegung der zur Steuerfreiheit eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs führenden Zweckbetriebsvoraussetzungen. Die unterbliebene Darlegung ist nicht damit zu rechtfertigen, dass es um die Verhältnisse von Dritten (nämlich der Vereine und der bezahlten Sportler) geht. Die Revision hat nicht dargetan, dass der Kläger sich um Aufklärung bemüht hat, die LO bzw. deren Mitgliedsvereine ihm gegenüber die entsprechenden Auskünfte jedoch verweigert haben und er deshalb zu konkreten Darlegungen außerstande gewesen ist.
- 32** Die in diesem Zusammenhang erhobene Rüge einer unzureichenden Sachverhaltsaufklärung durch das FG (Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) geht fehl. Die Revision legt nicht dar, welche Aufklärungsmaßnahmen das FG insoweit hätte treffen können und müssen. Im Übrigen ist die Aufklärungsrüge kein geeignetes Instrument, die unzureichende eigene Mitwirkung eines Beteiligten an der Sachverhaltsermittlung zu überspielen.
- 33** f) Das Ergebnis der vom FG vorgenommenen (bzw. vom FA übernommenen) Schätzung gehört zu den das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen. Der BFH kann es nur darauf überprüfen, ob es verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist, und ob das FG anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze beachtet hat, d.h. ob das Ergebnis der Schätzung schlüssig und plausibel ist (vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; BFH-Urteil vom 24. Januar 2013 V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460). Diese Voraussetzungen sind hier gegeben. Das gilt auch im Hinblick auf die Schätzung, zu welchen Anteilen die einzelnen in Rede stehenden Einnahmepositionen jeweils auf Bundesligaveranstaltungen entfallen. Die Rüge der Revision, das FG habe die gesamte wirtschaftliche Betätigung des Klägers den steuerlichen Auswirkungen des Profisports unterstellt, trifft nicht zu. Vielmehr hat die Vorinstanz hinsichtlich jeder Einzelposition den Anteil geschätzt, der auf den Berufssport entfällt (z.B. 10 % der Positionen "Lizenzen Kampfrichter" und "Beitrag Startausweise", 60 % der Position "Beitrag Vereinswechsel" und 100 % der Position "Lizenzen Bundesliga", 0 % der vom FA zu jeweils 10 % angesetzten Positionen "Beitrag Vereine" und "Beitrag aktive Senioren") und ist damit zu durchaus differenzierten und jedenfalls vertretbaren Ergebnissen gelangt.
- 34** g) Entgegen der Annahme der Revision verstoßen die angefochtenen Bescheide nicht gegen das aus dem verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsgebot abzuleitende Rückwirkungsverbot. Die gesetzlichen Regelungen, die den Steuerfestsetzungen zugrunde liegen, waren in allen Streitjahren von Beginn an in Kraft. Allein eine etwaig abweichende steuerliche Behandlung der Sachverhalte durch das in früheren Veranlagungszeiträumen für den Kläger zuständige FA S würde ein schützenswertes Vertrauen des Klägers in die steuerliche Behandlung künftiger Veranlagungszeiträume nicht begründen können (z.B. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817). Die Erklärung des FA S im Hinblick auf die Behandlung der Einnahmen aus der Überlassung von Fernsehrechten wurde vom FA als auch für die Streitjahre verbindliche Auskunft behandelt; die diesbezüglichen Gewinne sind deshalb mit den angefochtenen Bescheiden nicht erfasst worden. Ebenfalls substanzlos sind die von

der Revision ohne nähere Begründung geltend gemachten Verstöße gegen Grundrechte des Klägers. Solche Verstöße sind nicht ersichtlich.

**35** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

**36** Der Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für erforderlich zu erklären, betrifft das Verfahren der Kostenfestsetzung; im hier anhängigen Revisionsverfahren ist er unzulässig (z.B. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2011 VI R 91/10, BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127, und Senatsurteil vom 6. Juni 2012 I R 3/11, BFHE 238, 46, BStBl II 2013, 430).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)